

IMPACTO DO REGIME TRIBUTÁRIO SOBRE O RESULTADO ECONÔMICO DE UMA EMPRESA DE PEQUENO PORTE¹

Matheus Pimentel Pegoraro²

Eduardo Gomes Plastina³

RESUMO

Algumas empresas podem acabar tendo dificuldades para expandir em virtude da alta carga tributária que incide sobre elas. Dito isso, escolher adequadamente o regime tributário a ser utilizado é de grande importância. No Brasil, existem quatro tipos desses regimes: Lucro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e o Simples Nacional. Entretanto, microempresas e empresas de pequeno porte, normalmente, optam pelo Lucro Presumido ou Simples Nacional, pois são os sistemas que tendem a lhes trazer mais vantagens. Com base nisso, o objetivo deste trabalho é responder como a utilização desses regimes tributários impacta o resultado econômico de uma clínica de saúde de pequeno porte que é tributada na forma do Anexo VI da Lei Complementar nº 123/2006 e que passará a ser tributada na forma dos novos anexos a partir de 2018. Para tanto, por meio de pesquisa bibliográfica, foram apresentadas informações relevantes, para este estudo, sobre o Lucro Presumido e o Simples Nacional. A coleta de dados ocorreu por obtenção de documentos contábeis de 2015 e 2016 junto à empresa analisada. O estudo de caso, por sua vez, foi utilizado para realizar a comparação entre dois sistemas e mostrou que, dadas todas as variáveis possíveis, o Lucro Presumido é o regime tributário que menos impacta o resultado da empresa na maioria das situações analisadas neste estudo.

Palavras-chave: Lucro Presumido. Simples Nacional. Regime Tributário.

IMPACT OF TAX REGIME ON THE ECONOMIC OUTCOME OF A SMALL- SCALE COMPANY

ABSTRACT

Some companies may experience difficulties to expand themselves in virtue of the high tax burden imposed upon them. That being said, it is imperative to choose wisely the tax regime to be adopted. In Brazil, there are four types of tax regimes: Real Profit, Assumed Profit, Arbitrated Profit and Simples Nacional. However, micro and small-scale companies usually incline for the regime Assumed Profit or Simples Nacional, because these are the tax regimes that most likely offer them the most advantages. With that in mind, the objective of this paper

¹ Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no primeiro semestre de 2017, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

² Graduando do curso de Ciências Contábeis da UFRGS. (matheuspegoraro@gmail.com)

³ Orientador: Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Professor do Departamento de Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). (plastina@sbsp.com)

is to answer how the adoption of these regimes may impact the economic outcome of a small-scale healthcare facility which is taxed following the Annex VI of the Complementary Law nº 123/2006 and will be taxed by new annexes after 2018. Therefore, relevant information about the Assumed Profit and the Simples Nacional has been presented through bibliographic research. The data collection was made by obtaining accounting documents from 2015 to 2016 of the studied company. The case study has been utilized to compare the two tax regimes and it has shown that, acknowledging all the possible variables, the Assumed Profit is the tax regime that impacts the company's outcome the least in the great majority of the analyzed situations in this study.

Keywords: Assumed Profit. Simples Nacional. Tax Regime.

1 INTRODUÇÃO

A carga tributária submetida às empresas é alta, o que pode, até mesmo, gerar dificuldades em suas finanças e expansão em geral. Dito isso, é de grande importância escolher corretamente o regime tributário que é mais vantajoso para a empresa, para que ela possa pagar a menor carga tributária possível, aumentando as suas oportunidades de expansão e mantendo-se competitiva dentro do mercado. Isso cria a necessidade de contratação de pessoas qualificadas que tenham conhecimentos sobre os métodos de tributação que são legais no Brasil. Em nosso país, existem quatro tipos de regimes tributários: Lucro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e o Simples Nacional (ALEXANDRE, 2015). Neste estudo, o Simples Nacional foi o regime estudado com maior profundidade, utilizando o Lucro Presumido como meio comparativo.

O Simples Nacional é um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido previsto na Lei Complementar nº 123/ 2006, aplicável às Microempresas (MP) e Empresas de Pequeno Porte (EPP), a partir do dia 1º de julho de 2007 (BRASIL, 2006). Segundo o Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN, 2016), esse regime tem como objetivo unificar tributações e contribuições devidas pela MP ou EPP em uma única guia, gerando uma economia no tempo dessas empresas e nos gastos relacionados a cada tributo.

Por outro lado, o Lucro Presumido é uma forma de tributação simplificada e opcional aplicável às pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas à apuração pelo Lucro Real, para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre Lucro Líquido (BRASIL, 2016b).

Este estudo utiliza somente o Lucro Presumido e o Simples Nacional porque, normalmente, as empresas de pequeno porte optam por um desses dois regimes tributários, visto que, na grande maioria dos casos, esses são os que mais trazem vantagem tributária para as mesmas, tanto pela simplicidade quanto pela redução de tributos.

Entretanto, a escolha entre um desses regimes é complexa, pois envolve conhecimentos técnicos e simulação dos cenários de tributação a partir da realidade operacional de cada empresa. Por exemplo, em alguns casos não é vantajoso para a microempresa ou empresa de pequeno porte utilizar o Simples Nacional como regime tributário, fazendo com que, na grande maioria desses casos, essas empresas sejam levadas a utilizar o Lucro Presumido.

Dessa maneira, este estudo procura focar em uma empresa de pequeno porte que, de acordo com a LC nº 123/2006, é tributada na forma do atual Anexo VI, que foi incluído pela Lei Complementar nº 147/2014, com vigência a partir de 2015. Neste caso, utilizou-se uma clínica de saúde como objeto de estudo que, se optante pelo Simples Nacional, será tributada na forma do anexo citado. Porém, a Lei Complementar nº 155/ 2016, com vigência a partir de 2018, excluirá o Anexo VI, e as atividades atribuídas a ele passarão a ser tributadas na forma de novos anexos, incluídos pela mesma LC. (BRASIL, 2016a). Assim, procura-se responder à seguinte questão: como a utilização do Simples Nacional ou do Lucro Presumido, como regimes tributários, impactam o resultado econômico de uma empresa de pequeno porte que é tributada na forma do Anexo VI da LC nº 123/2006 e que passará a ser tributada na forma dos novos anexos a partir de 2018?

O objetivo geral é analisar, com relação às atividades e às alíquotas atribuídas ao anexo VI da Lei Complementar nº 123/2006, e futuramente ao novo anexo, se é mais vantajoso, para o resultado da empresa de pequeno porte estudada, utilizar o Simples Nacional como método de tributação ao invés do Lucro Presumido.

Já os objetivos específicos deste estudo são:

- conhecer as diferenças legislativas entre o Simples Nacional e o Lucro Presumido;
- entender os métodos de cálculos de tributos desses dois regimes e;
- demonstrar as alíquotas do Anexo VI, presentes na LC nº 123/2006, e dos novos anexos relevantes para este estudo, que entrarão em vigor em 2018, e compará-las com a carga tributária imposta sobre o Lucro Presumido, levando em consideração a receita bruta e folha de pagamento de salários.

Há casos em que a empresa pagaria uma carga tributária maior se optasse pelo Simples Nacional ao invés do Lucro Presumido. Isso contraria o objetivo da legislação sobre o SN, visto que ele é um regime que tem o propósito de facilitar o processo e diminuir as alíquotas de recolhimento de impostos e contribuições, justamente para incentivar o desenvolvimento das microempresas e das empresas de pequeno porte.

A oportunidade deste estudo é apresentada pelas recentes mudanças na Lei Complementar nº 123/2006, geradas pela LC nº 155/2016, que alterou as atividades tributadas na forma do anexo VI daquela LC.

A originalidade também reside nas recentes alterações da LC nº 123/2006, pois as atividades que serão tributadas na forma dos novos anexos eram, anteriormente, tributadas na forma do anexo VI, que deixará de existir em 2018 (BRASIL, 2016a).

Este estudo é principalmente relevante para os empresários das microempresas e das empresas de pequeno porte, que, com as análises efetuadas, poderão adquirir conhecimentos sobre as diferenças entre esses regimes tributários. Ele também contribui para a contabilidade em geral, já que pode detectar inconsistências na legislação do Simples Nacional.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção são apresentadas as informações relevantes sobre o Simples Nacional e o Lucro Presumido para a realização da análise proposta.

2.1 SIMPLES NACIONAL

Em 1997, foi implementado o Simples Federal, sistema previsto na Lei nº 9.317/1996, que tinha o objetivo de proporcionar um tratamento diferenciado, simplificado e favorecido a microempresas e empresas de pequeno porte. Porém, nos Estados e Municípios, vários sistemas simplificados foram instituídos, gerando falta de uniformidade de tratamento entre empresas de idêntica capacidade contributiva situadas em diferentes pontos do Brasil. Para solucionar esse problema, a Emenda Constitucional nº 42/2003 adicionou a alínea “d” no inciso III do art. 146º da Constituição Federal, prevendo que caberia à lei complementar nacional estabelecer normas gerais sobre definição de tratamento diferenciado e favorecido para as MP e EPP. Também foi inserido, no art. 146º da Constituição, um parágrafo autorizando que a lei complementar que legislava sobre as normas gerais acima referidas instituísse um regime único de arrecadação dos tributos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (ALEXANDRE, 2015).

Com isso, em 2006, foi editada a Lei Complementar nº 123/2006, com vigência a partir de 1º de julho de 2007, que revogou as legislações anteriores que regulamentavam esses tipos de empresas. (BRASIL, 2006). A partir dessa data, entrou em vigor o Simples Nacional, que é um regime tributário diferenciado, facultativo, simplificado e favorecido, aplicável às microempresas e às empresas de pequeno porte (CGSN, 2016).

A Lei Complementar nº 123/2006 (BRASIL, 2006), em seu art. 1º:

[...] estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere:

I – à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias;

II – ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias;

III – ao acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão;

IV - ao cadastro nacional único de contribuintes a que se refere o inciso IV do parágrafo único do art. 146, *in fine*, da Constituição Federal (incluído pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014).

Alexandre (2015, p. 1007) define o Simples Nacional como “um regime jurídico simplificado e favorecido, tendente a reduzir a burocracia e a carga tributária a que estão submetidas às microempresas e empresas de pequeno porte do País”. Segundo o art. 3º da LC nº 123/2006, são consideradas como MP e EPP as empresas que:

I - no caso da microempresa aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais);

II - no caso da empresa de pequeno porte aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) (BRASIL, 2006).

Entretanto, a partir de 2018, entrará em vigência um novo limite para empresas de pequeno porte, que passará a ser de R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais). Isso será possível por meio das mudanças trazidas pela Lei Complementar nº 155/ 2016, que altera o limite estabelecido na LC nº 123/2006.

Com relação ao que foi dito, considera-se como receita bruta:

“[...] o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos” (PINTO, 2013, p. 1049).

Segundo Pinto (2013, p. 1047), “no caso de início de atividade no próprio ano-calendário, o limite acima será proporcional ao número de meses em que a microempresa ou a empresa de pequeno porte houver exercido atividade, inclusive as frações de meses”.

Já Campos (2009), entende o Simples Nacional como um regime de arrecadação de caráter facultativo para o contribuinte, que unifica a cobrança de impostos e contribuições dos entes federados, tendo como propósito unificar o recolhimento do ICMS (imposto estadual), do ISS (imposto municipal), do IPI e do IRPJ (impostos da União), bem como das contribuições sociais previdenciárias da União, como PIS/PASEP, COFINS e CSLL, tudo com o intuito de buscar um sistema menos complicado e de menor carga tributária para as empresas abrangidas pelo sistema simplificado.

Por meio disso, o Simples Nacional agrupa o pagamento consolidado unificado de diversos impostos e contribuições, passando a incidir sobre a receita bruta auferida no mês pelo contribuinte, mediante a aplicação de alíquotas diferenciadas incidentes sobre tal receita (LIMA; VASCONCELOS; SANTOS, 2011).

Além dos limites de receita bruta usados para classificar uma empresa como MP ou EEP, o art. 3º da LC nº 123/2006, em seu § 4º, dita que:

Não poderá se beneficiar do tratamento jurídico diferenciado previsto nesta Lei Complementar, incluído o regime de que trata o art. 12 desta Lei Complementar, para nenhum efeito legal, a pessoa jurídica:

I – de cujo capital participe outra pessoa jurídica;

II – que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior;

III – de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos desta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

IV – cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa não beneficiada por esta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

V – cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

VI – constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo;

VII – que participe do capital de outra pessoa jurídica;

VIII – que exerça atividade de banco comercial, de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar;

IX – resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 (cinco) anos-calandário anteriores;

X – constituída sob a forma de sociedade por ações;

XI – cujos titulares ou sócios guardem, cumulativamente, com o contratante do serviço, relação de pessoalidade, subordinação e habitualidade. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014) (BRASIL, 2006).

Reforçando ainda mais essas vedações, a LC nº 139/2011 deu nova redação ao § 6º do art. 3º da LC nº 123/2006, passando a prescrever que a microempresa ou empresa de pequeno porte que incorrer em alguma das situações acima previstas será excluída do tratamento jurídico diferenciado, bem como do regime de recolhimento unificado, com efeitos a partir do mês seguinte à ocorrência da situação impeditiva (ALEXANDRE, 2015).

2.1.1 Impostos abrangidos pelo Simples Nacional

De acordo com o art. 12º da Lei Complementar nº 123 (BRASIL, 2006), mediante documento único de arrecadação, os seguintes impostos e contribuições são recolhidos:

I – Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

- II – Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
- III – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);
- IV – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS);
- V – Contribuição para o PIS/Pasep;
- VI – Contribuição Patronal Previdenciária – CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar;
- VII – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS);
- VIII – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

Assim, as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam dispensadas do pagamento das demais contribuições instituídas pela União (ALEXANDRE, 2015). Porém, o SN, de acordo com o § 1º do art. 13º da LC nº 123/2006 (BRASIL, 2006), prescreve que:

- § 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:
- I - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF;
 - II - Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros - II;
 - III - Imposto sobre a Exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados - IE;
 - IV - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR;
 - V - Imposto de Renda, relativo aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável;
 - VI - Imposto de Renda relativo aos ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo permanente;
 - VII - Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF;
 - VIII - Contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;
 - IX - Contribuição para manutenção da Seguridade Social, relativa ao trabalhador;
 - X - Contribuição para a Seguridade Social, relativa à pessoa do empresário, na qualidade de contribuinte individual;
 - XI - Imposto de Renda relativo aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica a pessoas físicas;
 - XII - Contribuição para o PIS/Pasep, Cofins e IPI incidentes na importação de bens e serviços; [...]
 - XV - demais tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, não relacionados nos incisos anteriores (BRASIL, 2006).

O mesmo parágrafo determina alguns casos de ICMS e ISS, mas esses casos são irrelevantes para este estudo, pois não fazem parte das operações da empresa analisada.

Esses tributos não foram levados em consideração na análise realizada, pois o Simples Nacional não abrange tais tributos, fazendo com que as alíquotas sejam as mesmas, independentemente do regime tributário. Depois de diferenciar quais impostos o SN abrange, é necessário apresentar as alíquotas desse regime tributário, mas somente dos anexos VI da LC nº 123/2006 e dos novos anexos III e V, introduzidos pela LC nº 155/2016, que são relevantes neste estudo.

2.1.2 Alíquotas do Simples Nacional

Dependendo do tipo de atividade que uma microempresa ou empresa de pequeno porte pratica, ela será tributada por diferentes anexos, e cada anexo tem sua própria carga tributária (BRASIL, 2006). A Tabela 1, a seguir, é uma adaptação do Anexo VI presente na LC nº 123/2006, cuja vigência se estende até o final de 2017.

Tabela 1 – Percentuais da carga tributária sobre a receita bruta (SIMPLES NACIONAL, Anexo VI).

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ, PIS/Pasep, CSLL, COFINS e CPP	ISS
Até 180.000,00	16,93%	14,93%	2,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	17,72%	14,93%	2,79%
De 360.000,01 a 540.000,00	18,43%	14,93%	3,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	18,77%	14,93%	3,84%
De 720.000,01 a 900.000,00	19,04%	15,17%	3,87%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	19,94%	15,71%	4,23%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	20,34%	16,08%	4,26%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	20,66%	16,35%	4,31%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	21,17%	16,56%	4,61%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	21,38%	16,73%	4,65%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	21,86%	16,86%	5,00%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	21,97%	16,97%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	22,06%	17,06%	5,00%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	22,14%	17,14%	5,00%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	22,21%	17,21%	5,00%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	22,21%	17,21%	5,00%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	22,32%	17,32%	5,00%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	22,37%	17,37%	5,00%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	22,41%	17,41%	5,00%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	22,45%	17,45%	5,00%

Fonte: Lei Complementar nº 123, Anexo VI (BRASIL, 2006).

É possível perceber que essa tabela é relativamente simples, mas, mesmo assim, é digna de análise, pois o SN nem sempre é vantajoso para as empresas que podem optar por ele (ALEXANDRE, 2015). De acordo com o § 5º-I do art. 18º da LC nº 123/2006 (BRASIL, 2006), as atividades associadas a essa tabela são:

- I - medicina, inclusive laboratorial e enfermagem;
- II - medicina veterinária;
- III - odontologia;
- IV - psicologia, psicanálise, terapia ocupacional, acupuntura, podologia, fonoaudiologia, clínicas de nutrição e de vacinação e bancos de leite;
- V - serviços de comissária, de despachantes, de tradução e de interpretação;
- VI - arquitetura, engenharia, medição, cartografia, topografia, geologia, geodésia, testes, suporte e análises técnicas e tecnológicas, pesquisa, design, desenho e agronomia;
- VII - representação comercial e demais atividades de intermediação de negócios e serviços de terceiros;
- VIII - perícia, leilão e avaliação;

IX - auditoria, economia, consultoria, gestão, organização, controle e administração;
 X - jornalismo e publicidade;
 XI - agenciamento, exceto de mão de obra;

A inclusão dessas atividades no Simples Nacional foi a maior novidade trazida pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014, com vigência a partir de 2015. E com essa inclusão, surgiu o Anexo VI, apresentado pela Tabela 1, com o objetivo de legislar a forma que essas atividades serão tributadas (ALEXANDRE, 2015). Antes, estas atividades só poderiam utilizar outros tipos de regimes tributários, como o Lucro Presumido.

Entretanto, a Lei Complementar nº 155/2016, com vigência a partir de 01/01/2018, exclui o Anexo VI e passa as atividades atribuídas a ele ao novo Anexo V, que já existia antes, mas também foi modificado por esta nova LC. Todavia, algumas atividades, incluindo a que é importante para este estudo, serão tributadas na forma do novo Anexo III. Tais atividades são:

XVIII - arquitetura e urbanismo; (Incluído pela Lei Complementar nº 155, de 2016)
 XIX - medicina, inclusive laboratorial, e enfermagem; (Incluído pela Lei Complementar nº 155, de 2016)
 XX - odontologia e prótese dentária; (Incluído pela Lei Complementar nº 155, de 2016)
 XXI - psicologia, psicanálise, terapia ocupacional, acupuntura, podologia, fonoaudiologia, clínicas de nutrição e de vacinação e bancos de leite. (Incluído pela Lei Complementar nº 155, de 2016) (BRASIL, art. 18, § 5º-B, 2006).

Assim, a partir de 1º de janeiro de 2018, essas atividades serão tributadas de acordo com a Tabela 2, que é uma demonstração do novo Anexo III da LC nº 123/2006:

Tabela 2 - Percentuais da carga tributária sobre a receita bruta (SIMPLES NACIONAL, novo Anexo III) (Vigência: 01/01/2018).

	Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)	Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	6,00%	—
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	11,20%	9.360,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	13,50%	17.640,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	16,00%	35.640,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	21,00%	125.640,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	33,00%	648.000,00

Fonte Lei Complementar nº 155, Anexo III (BRASIL, 2016a).

Porém o parágrafo 5º-M do art. 18º da LC nº 123/2006, adicionado pela LC nº 155/2016, que entrará em vigência no início de 2018, traz um adendo importante. Nele é prescrito que:

[...] quando a relação entre a folha de salários e a receita bruta da microempresa ou da empresa de pequeno porte for inferior a 28% (vinte e oito por cento), serão tributadas na forma do Anexo V desta Lei Complementar as atividades previstas: (Incluído pela Lei Complementar nº 155, de 2016)
 I - nos incisos XVI, XVIII, XIX, XX e XXI do § 5º-B deste artigo (BRASIL, 2006).

Ou seja, se a atividade da empresa for uma das citadas anteriormente, e a relação da folha de salários e a receita bruta da microempresa ou da empresa de pequeno porte for

inferior a 28%, a empresa será tributada na forma do novo Anexo V, também trazido pela LC nº 155/2016. Tal anexo é demonstrado pela Tabela 3:

Tabela 3 - Percentuais da carga tributária sobre a receita bruta (SIMPLES NACIONAL, novo Anexo V) (Vigência: 01/01/2018).

	Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)	Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	15,50%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	18,00%	4.500,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	19,50%	9.900,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	20,50%	17.100,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	23,00%	62.100,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	30,50%	540.000,00

Fonte Lei Complementar nº 155, Anexo V (BRASIL, 2016a).

Ainda no que diz respeito às mudanças, o parágrafo 5º-J do art. 18º da LC nº 123/2006, incluído pela LC nº 155/2016, explana que todas as atividade tributadas na forma do novo Anexo V serão tributadas na forma do novo Anexo III, caso a “razão entre a folha de salários e a receita bruta da pessoa jurídica seja igual ou superior a 28%” (BRASIL, 2006).

Além disso, essa Lei Complementar implementou a alíquota efetiva. Na legislação em vigência, para definir a alíquota a ser utilizada no mês, é necessário estipular a receita bruta dos últimos 12 meses e usar esse valor como base para identificar a alíquota nas tabelas dos anexos. Entretanto, com o surgimento da alíquota efetiva, adicionada pela LC nº 155/2016 no § 1º do art. 18º da LC nº 123/2006, desenvolveu-se uma fórmula para defini-la:

$RBT12 \times Aliq - PD$, onde:

RBT12

I - RBT12: receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao período de apuração; (Incluído pela Lei Complementar nº 155, de 2016)

II - Aliq: alíquota nominal constante dos Anexos I a V desta Lei Complementar; (Incluído pela Lei Complementar nº 155, de 2016)

III - PD: parcela a deduzir constante dos Anexos I a V desta Lei Complementar. (Incluído pela Lei Complementar nº 155, de 2016) (BRASIL, 2006).

Assim, a alíquota presente nos novos anexos é denominada “alíquota nominal”, deixando de ser aquela que realmente define o valor a pagar do Simples Nacional do mês, mas passando a fazer parte de uma equação. Com isso, podem ocorrer mudanças consideráveis nas alíquotas sobre as atividades tributadas na forma dos anexos da LC nº 123/2006, aumentando a relevância deste estudo.

Ocorrerão também pequenas mudanças nas atividades, mais precisamente nos incisos VI e XII, que terão a seguinte redação:

“VI - engenharia, medição, cartografia, topografia, geologia, geodésia, testes, suporte e análises técnicas e tecnológicas, pesquisa, design, desenho e agronomia; (Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 2016) [...]”

XII - outras atividades do setor de serviços que tenham por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, desde que não sujeitas à tributação na forma dos Anexos III ou IV desta Lei

Complementar (Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 2016) (BRASIL, art. 18, § 5º-I, 2006).

Ou seja, no inciso VI será retirada a “arquitetura” como atividade e o inciso XII sofrerá alterações nos anexos referenciados para ficar de acordo com as mudanças trazidas pela LC nº 155/2016.

2.2 LUCRO PRESUMIDO

O Lucro Presumido é um sistema de tributação fiscal facultativo e simplificado, de apuração trimestral. As pessoas jurídicas que o utilizam deverão, no final de cada trimestre (31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário), pagar o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Além disso, esse sistema é regulamentado pelos artigos 516 a 528 do Regulamento do Imposto de Renda (BRASIL, 1999a). Entretanto, nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do Imposto de Renda devido será efetuada na data do evento (PINTO, 2013).

O art. 13º da Lei nº 9.718/1998 dispõe que poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido a pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 ou a R\$ 6.500.000,00 multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 meses. E acrescenta:

§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário.

§ 2º Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou de caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido (BRASIL, art. 13, 1998).

O cálculo da carga tributária no Lucro Presumido baseia-se na estimativa do lucro mediante a aplicação de alíquotas sobre a receita bruta, que variam de acordo com a atividade da empresa (PINTO, 2013). Os impostos e contribuições mais importantes para este estudo com relação ao Lucro Presumido são: IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, ISS e CPP.

2.2.1 IRPJ e CSLL

De acordo com o art. 518º do Decreto nº 3000/99 (BRASIL, 1999a), a base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) será determinada mediante aplicação do percentual previsto para a atividade da empresa sobre a receita bruta auferida no período de

apuração. Considera-se receita bruta, para cálculo do lucro presumido, o produto da venda de bens e dos serviços prestados (BRASIL, 1999a). A Tabela 4 apresenta as bases de cálculo previstas para as diferentes atividades.

Tabela 4 - Percentuais de presunção do lucro sobre a receita bruta

ESPÉCIES DE ATIVIDADES	Percentuais sobre a receita
Revenda a varejo de combustíveis e gás natural	1,60%
- Venda de mercadorias ou produtos; - Transporte de cargas; - Atividades imobiliárias (compra, venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis); - Serviços hospitalares;	8%
- Industrialização com materiais fornecidos pelo encomendante; e - Outras atividades não especificadas (exceto prestação de serviços).	16%
- Serviços de transporte (exceto o de cargas); - Serviços gerais com receita bruta até R\$ 120.000,00/ano – (exceto pessoas jurídicas que prestam serviços hospitalares e de transporte).	32%
- Serviços profissionais (Sociedades Simples - SS, médicos, dentistas, advogados, contadores, auditores, engenheiros, consultores, economistas, etc.); - Intermediação de negócios; - Administração, locação ou cessão de bens móveis/imóveis ou direitos; - Serviços de construção civil, quando a prestadora não empregar materiais de sua propriedade nem se responsabilizar pela execução da obra; e - Serviços em geral, para os quais não haja previsão de percentual específico.	
No caso de exploração de atividades diversificadas, será aplicado sobre a receita bruta de cada atividade o respectivo percentual.	1,6 a 32%

Fonte: Lei nº 9.249, art. 15º, §1º (BRASIL, 1995).

Depois de aplicar o percentual de presunção sobre a receita bruta, definindo a base de cálculo, é necessário aplicar a alíquota do IRPJ, que é determinada pelo art. 541º do Decreto nº 3.000 (BRASIL, 1999a) como sendo de 15% e que deve incidir sobre o resultado presumido. Porém, podem ocorrer acréscimos a esses cálculos.

O art. 542º do Decreto nº 3.000 (BRASIL, 1999a) dispõe que a parcela do lucro presumido que exceder o valor da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do respectivo período de apuração estará sujeita à incidência do adicional de imposto à alíquota de 10%. Dessa forma, considerando que a apuração é trimestral, será calculado o adicional de 10% sobre a parcela do lucro presumido que exceder a R\$ 60.000,00 no trimestre.

Para o cálculo da Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL), o percentual de presunção será o definido pelo art. 20º da Lei nº 9.249 (BRASIL, 1995):

- 12% da receita bruta nas atividades comerciais, industriais, serviços hospitalares e de transporte;
- 32% para:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de transporte;

- b) intermediação de negócios;
- c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

E, de acordo com o art. 31º da IN SRF nº 390 (BRASIL, 2004), a alíquota da CSLL será de 9% sobre o resultado presumido.

2.2.2 PIS e COFINS

De acordo com o sítio eletrônico da Receita Federal (BRASIL, 2016c), estão sujeitas ao regime cumulativo do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) as pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Presumido. A base de cálculo é o total das receitas da pessoa jurídica, sem deduções em relação a custos, despesas e encargos. Nesse regime, as alíquotas das contribuições para o PIS e da COFINS são, respectivamente, de 0,65% e de 3%.

2.2.3 ISSQN

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. A alíquota mínima referente a este imposto é de 2%, e a máxima é de 5% (BRASIL, 2003a).

2.2.4 Contribuição Previdenciária Patronal e Outras Contribuições

Conforme previsto no art. 22º, inciso I, da Lei nº 8.212 (BRASIL, 1991), a Contribuição Previdenciária Patronal será calculada a base de 20% sobre o total das remunerações pagas aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços.

Além disso, existe o adicional de Risco de Acidente de Trabalho (RAT), que consiste em um percentual que mede o risco da atividade econômica. Ele tem como objetivo financiar os benefícios previdenciários decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, previsto no inciso II do art. 22º da Lei nº 8.212 (BRASIL, 1991). Tais percentuais são:

- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave (BRASIL, 1991).

De acordo com o art. 10, da Lei nº 10.666 (BRASIL, 2003b), a alíquota do RAT “[...] poderá ser reduzida, em até cinquenta por cento, ou aumentada, em até cem por cento, conforme dispuser o regulamento, em razão do desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica”; tal atividade é demonstrada através do código CNAE 2.0 (Classificação Nacional de Atividades Econômicas) previsto no Anexo V do Decreto nº 3.048 (BRASIL, 1999b).

E, por fim, há as contribuições a terceiros. De acordo com o art. 240º da Constituição Federal (BRASIL, 1988), é possível, além das contribuições previstas no art. 195º da mesma norma, a cobrança de contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical. Ocorre, dessa maneira, a cobrança de contribuições destinadas ao Sesi, Senac, Sesc, Senai, cujas alíquotas são, respectivamente, 1,5%, 1,0%, 1,5%, 1,0% sobre a folha de pagamento. Além das entidades previamente citadas, há ainda as alíquotas relativas ao Sebrae, ao Incra e ao Salário-educação, que são, respectivamente, 0,6%, 0,2% e 2,5% (MARTINS, 2005). A soma de todas as contribuições de terceiros é equivalente a 5,8%, levando em consideração que pode ocorrer a contribuição para Sesi e Senai ou para Senac e Sesc.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O estudo compreende procedimentos de caráter qualitativo e quantitativo quanto a sua abordagem. A abordagem qualitativa é utilizada dada a sua necessidade para o estudo das diferenças conceituais entre o Simples Nacional e o Lucro Presumido e é descrita como um método capaz de analisar múltiplas variáveis e, além disso, de compreender e de classificar os processos dinâmicos sociais (RICHARDSON, 1999).

A quantitativa caracteriza-se por poder ser utilizada nos levantamentos de dados ou “no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, até as mais complexas, como coeficientes de correlação, análise de regressão, etc.” (RICHARDSON, 1999, p. 70). Neste estudo, a quantificação ocorre no momento de calcular o quanto a empresa estaria pagando de imposto, levando em

consideração o tipo de regime tributário, a receita bruta, a folha de salários e as alíquotas dos tributos.

Em relação ao objetivo, este artigo caracteriza-se pela pesquisa descritiva, já que tem como propósito demonstrar que, em alguns casos, o Simples Nacional não é o regime tributário mais vantajoso para o resultado de uma empresa.

A metodologia de estudos de caso foi adotada para definir a maneira de conduzir a pesquisa, visto que é a melhor forma de apresentar os dados quantitativos e compará-los. Estudos de caso são descritos como:

“o estudo de uma unidade social que se analisa profundamente e intensamente. Trata-se de uma investigação empírica que pesquisa fenômenos dentro de seu contexto real, onde o pesquisador não tem controle sobre eventos e variáveis, buscando apreender a totalidade de uma situação e, criativamente, descrever, compreender e interpretar a complexidade de um caso concreto” (MARTINS, 2008, p. 11).

O universo é contemplado pelas atividades que são tributadas na forma do Anexo VI da LC nº 123/2006. A amostra deveria ser constituída por uma empresa que desenvolvesse uma dessas atividades; neste caso, foi selecionada uma clínica de saúde. As atividades são caracterizadas como Medicina e Odontologia, e ambas são designadas ao anexo citado.

O processo de coleta de dados ocorreu por meio da obtenção de documentos contábeis junto à empresa estudada e através de pesquisa bibliográfica para adquirir as informações necessárias para a realização das análises.

Em relação aos procedimentos de análise, foram realizados por meio de uma comparação de qual regime tributário é mais vantajoso para a empresa, levando em consideração algumas variáveis, como receita bruta e folha de pagamento de salários. Para tanto, desenvolveu-se uma análise do resultado econômico da empresa, utilizando as alíquotas atribuídas a cada regime tributário. A partir dos cálculos e das análises necessárias, demonstrou-se qual sistema de tributação é menos impactante no resultado da empresa.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA EM ESTUDO

A empresa, objeto deste estudo, é uma clínica de saúde de pequeno porte localizada em Porto Alegre/RS, que tem como atividades a prestação de serviços de Odontologia e Neurologia. Justamente por exercer essas atividades a empresa seria tributada, caso optasse pelo Simples Nacional como regime tributário, na forma do Anexo VI vigente e, a partir de

2018, na forma do Anexo III ou do Anexo V, dependendo da razão entre folha de salários e receita bruta. Ela é composta por três sócios, sendo que dois prestam serviços de Odontologia e um de Neurologia; além do quadro médico, a empresa possui seis funcionários.

4.2 APRESENTAÇÃO DOS DADOS

Primeiramente foram apresentados os cálculos da carga tributária com base no Lucro Presumido e, posteriormente, com base no Simples Nacional. No que diz respeito ao Lucro Presumido, calculou-se: IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, ISSQN e encargos incidentes sobre folha de pagamento de salários, como Contribuição Previdenciária Patronal, RAT e Contribuições a Terceiros. É importante lembrar que o Simples Nacional, em suas alíquotas, engloba todos os tributos citados, exceto RAT e Contribuições a Terceiros, que não incidem sobre optantes desse regime. Os cálculos são realizados com base nas operações da empresa no ano de 2016.

Levando em consideração as atividades da empresa, ela se enquadra como Serviços Profissionais na Tabela 4, cuja alíquota de presunção do lucro sobre a receita bruta é de 32%. Essa alíquota será empregada tanto no cálculo do IRPJ como do CSLL. Os percentuais do IRPJ e CSLL não variam com a atividade, sendo 15% e 9%, respectivamente. As Tabelas 5 e 6 demonstram os cálculos desses dois tributos.

Tabela 5 – Cálculo do IRPJ pelo Lucro Presumido

Cálculo do IRPJ					
Contas	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total Anual
Receita Bruta	170.725,02	252.096,44	257.221,34	369.756,94	1.049.799,74
(-) Serviços Cancelados	-	-	-	-	
(-) Descontos Incondicionais	-	-	-	-	
(=) Base de Cálculo	170.725,02	252.096,44	257.221,34	369.756,94	1.049.799,74
(x) Percentual de Presunção	32%	32%	32%	32%	
(=) Lucro Presumido - Base IRPJ	54.632,01	80.670,86	82.310,83	118.322,22	335.935,92
Normal					
(x) Percentual do IRPJ	15%	15%	15%	15%	
(=) IRPJ	8.194,80	12.100,63	12.346,62	17.748,33	50.390,39
Adicional					
Lucro Presumido - Base IRPJ	54.632,01	80.670,86	82.310,83	118.322,22	335.935,92
(-) Redução da Base de Cálculo	- 60.000,00	- 60.000,00	- 60.000,00	- 60.000,00	
(=) Base do Adicional	-	20.670,86	22.310,83	58.322,22	101.303,91
(x) Percentual do Adicional de Imposto	10%	10%	10%	10%	
(=) IRPJ Adicional	-	2.067,09	2.231,08	5.832,22	10.130,39
(=) Total do IRPJ	8.194,80	14.167,72	14.577,71	23.580,56	60.520,78

Fonte: elaborado pelo autor (2017).

Tabela 6 – Cálculo do CSLL pelo Lucro Presumido

Cálculo do CSLL					
Contas	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total Anual
Receita Bruta	170.725,02	252.096,44	257.221,34	369.756,94	1.049.799,74
(-) Serviços Cancelados	-	-	-	-	
(-) Descontos Incondicionais	-	-	-	-	
(=) Base de Cálculo	170.725,02	252.096,44	257.221,34	369.756,94	1.049.799,74
(x) Percentual de Presunção	32%	32%	32%	32%	
(=) Lucro Presumido - Base CSLL	54.632,01	80.670,86	82.310,83	118.322,22	335.935,92
(x) Percentual do CSLL	9%	9%	9%	9%	
(=) CSLL	4.916,88	7.260,38	7.407,97	10.649,00	30.234,23

Fonte: elaborado pelo autor (2017).

Os cálculos do PIS e COFINS, apresentados a seguir na Tabela 7, utilizam como alíquotas 0,65% e 3%, respectivamente, visto que foi adotado o sistema de regime de incidência cumulativa, em virtude do uso do Lucro Presumido.

Tabela 7 – Cálculos do PIS e COFINS pelo Lucro Presumido

Cálculos do PIS e COFINS					
Contas	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total Anual
Receita Bruta	170.725,02	252.096,44	257.221,34	369.756,94	1.049.799,74
(=) Base de Cálculo	170.725,02	252.096,44	257.221,34	369.756,94	1.049.799,74
(x) Percentual do PIS	0,65%	0,65%	0,65%	0,65%	
(=) PIS	1.109,71	1.638,63	1.671,94	2.403,42	6.823,70
(x) Percentual da COFINS	3%	3%	3%	3%	
(=) COFINS	5.121,75	7.562,89	7.716,64	11.092,71	31.493,99

Fonte: elaborado pelo autor (2017).

A alíquota do ISSQN é definida em 2% pela Prefeitura de Porto Alegre, de acordo com a atividade da empresa analisada. A Tabela 8 apresenta o cálculo desse tributo.

Tabela 8 – Cálculo do ISSQN pelo Lucro Presumido

Cálculo do ISSQN					
Contas	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total Anual
Receita Bruta	170.725,02	252.096,44	257.221,34	369.756,94	1.049.799,74
(=) Base de Cálculo	170.725,02	252.096,44	257.221,34	369.756,94	1.049.799,74
(x) Percentual do ISSQN	2%	2%	2%	2%	
(=) ISSQN	3.414,50	5.041,93	5.144,43	7.395,14	20.995,99

Fonte: elaborado pelo autor (2017).

Os cálculos dos encargos trabalhistas relevantes a este estudo são aplicados com base na folha de pagamento de salários. As alíquotas do CPP, do RAT e de Contribuições a Terceiros são, respectivamente, 20%, 1% e 5,8%. Os valores desses tributos são demonstrados pela próxima tabela.

Tabela 9 – Cálculo dos Encargos Trabalhistas pelo Lucro Presumido

Cálculo dos Encargos Trabalhistas					
Mês	Folha de Pagamento	CPP	RAT	Contribuições a Terceiros	Total
Janeiro	8.930,46	1.786,09	89,30	517,97	2.393,36
Fevereiro	6.964,25	1.392,85	69,64	403,93	1.866,42
Março	8.672,25	1.734,45	86,72	502,99	2.324,16
Abril	8.672,25	1.734,45	86,72	502,99	2.324,16
Maiο	8.690,65	1.738,13	86,91	504,06	2.329,09
Junho	8.675,85	1.735,17	86,76	503,20	2.325,13
Julho	8.473,32	1.694,66	84,73	491,45	2.270,85
Agosto	8.864,42	1.772,88	88,64	514,14	2.375,66
Setembro	8.710,65	1.742,13	87,11	505,22	2.334,45
Outubro	9.255,50	1.851,10	92,56	536,82	2.480,47
Novembro	13.490,16	2.698,03	134,90	782,43	3.615,36
Dezembro	14.309,15	2.861,83	143,09	829,93	3.834,85
Total	113.708,91	22.741,78	1.137,09	6.595,12	30.473,99

Fonte: elaborado pelo autor (2017).

Assim, os valores dos tributos relevantes para este estudo, com base no Lucro Presumido, foram apresentados. O valor total dos impostos e contribuições a pagar do ano de 2016 para a empresa estudada são apresentados na Tabela 10.

Tabela 10 – Tributos calculados pelo Lucro Presumido para o ano de 2016

Ano	IRPJ	CSLL	PIS	COFINS	ISSQN	Encargos Trabalhistas	Valor Total
2016	60.520,78	30.234,23	6.823,70	31.493,99	20.995,99	30.473,99	180.542,68

Fonte: elaborado pelo autor (2017).

No que diz respeito ao Simples Nacional, primeiro foram feitos os cálculos com base no Anexo VI vigente e, posteriormente, com base no novo Anexo V, que foi introduzido pela LC nº 155/2016 e entrará em vigor em 2018. A Tabela 11 demonstra o valor a pagar do SN para o ano de 2016.

Tabela 11 – Simples Nacional a pagar no ano de 2016, com base no Anexo VI vigente

Mês	Receita bruta ano anterior	Receita bruta ano corrente	Receita bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	Simples Nacional a pagar
Janeiro	49.093,85	80.635,19	823.290,40	19,04%	15.352,94
Fevereiro	55.774,62	26.199,21	854.831,74	19,04%	4.988,33
Março	54.065,16	63.890,62	825.256,33	19,04%	12.164,77
Abril	62.050,00	64.255,88	835.081,79	19,04%	12.234,32
Maiο	80.174,46	89.242,08	837.287,67	19,04%	16.991,69
Junho	83.824,95	98.598,48	846.355,29	19,04%	18.773,15
Julho	65.254,51	94.754,62	861.128,82	19,04%	18.041,28
Agosto	60.451,94	95.027,78	890.628,93	19,04%	18.093,29
Setembro	86.646,86	67.438,94	925.204,77	19,94%	13.447,32
Outubro	56.564,74	140.031,94	905.996,85	19,94%	27.922,37
Novembro	83.045,01	122.436,81	989.464,05	19,94%	24.413,90
Dezembro	86.344,30	107.288,19	1.028.855,85	19,94%	21.393,27
Total	823.290,40	1.049.799,74			203.816,63

Fonte: elaborado pelo autor (2017).

Como foi visto no cálculo dos encargos trabalhistas, o valor total da folha de pagamento é de R\$ 113.708,91; dessa maneira a razão entre ele e o valor da receita bruta para o ano de 2016 (R\$ 1.049.799,74) é de 10,83%. Como essa relação é menor do que 28%, a empresa usaria, caso já estivesse em vigência, o novo Anexo V. Vale lembrar que este estudo de caso engloba uma LC que ainda não entrou em vigência para demonstrar, caso a empresa realmente opte pelo Simples Nacional, como as mudanças trazidas pela nova lei podem afetar o resultado da entidade analisada.

Além disso, com as inclusões da LC nº 155/2016, surgiu a necessidade de realizar um cálculo para descobrir a alíquota efetiva, que será aplicada sobre a receita bruta do mês. Esse cálculo foi demonstrado somente para o mês de janeiro, a fim de manter a análise mais simples:

$$\text{Alíquota efetiva} = \frac{823.290,40 \times 20,5\% - 17.700,00}{823.290,40}$$

O resultado é 18,35%; portanto está é a alíquota que será aplicada sobre a receita bruta do primeiro mês de 2016. Para esclarecimento, o percentual de 20,5% e o valor de R\$ 17.700,00 são fornecidos pelo Anexo V, apresentado pela Tabela 3 deste artigo; e o valor de R\$ 823.290,40 é o RBT12 para janeiro. A Tabela 12 exibe o cálculo do SN a pagar baseado no novo Anexo V.

Tabela 12 – Simples Nacional a pagar no ano de 2016, com base no Anexo V, que entrará em vigor em 2018

Mês	Receita bruta ano anterior	Receita bruta ano corrente	Receita bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota efetiva	Simples Nacional a pagar
Janeiro	49.093,85	80.635,19	823.290,40	18,35%	14.796,63
Fevereiro	55.774,62	26.199,21	854.831,74	18,43%	4.828,36
Março	54.065,16	63.890,62	825.256,33	18,36%	11.727,26
Abril	62.050,00	64.255,88	835.081,79	18,38%	11.810,52
Maiο	80.174,46	89.242,08	837.287,67	18,39%	16.408,08
Junho	83.824,95	98.598,48	846.355,29	18,41%	18.150,68
Julho	65.254,51	94.754,62	861.128,82	18,44%	17.477,07
Agosto	60.451,94	95.027,78	890.628,93	18,51%	17.592,15
Setembro	86.646,86	67.438,94	925.204,77	18,59%	12.534,82
Outubro	56.564,74	140.031,94	905.996,85	18,55%	25.970,81
Novembro	83.045,01	122.436,81	989.464,05	18,71%	22.909,34
Dezembro	86.344,30	107.288,19	1.028.855,85	18,78%	20.148,34
Total	823.290,40	1.049.799,74			194.354,05

Fonte: elaborado pelo autor (2017).

4.3 ANÁLISE DOS DADOS

De acordo com os resultados obtidos baseados nos testes necessários para este caso, considerando o resultado operacional da empresa analisada, é mais vantajoso que ela opte pelo Lucro Presumido como regime tributário ao invés dos dois casos do Simples Nacional utilizados neste estudo. A Tabela 13 demonstra essa vantagem.

Tabela 13 – Total de tributos a pagar com base no regime tributário para 2016

Regimes Tributários	Valor total a pagar para 2016
Lucro Presumido	180.542,68
Simples Nacional (Anexo VI vigente)	203.816,63
Simples Nacional (Anexo V com vigência para 2018)	194.354,05

Fonte: elaborado pelo autor (2017).

Levando em consideração a receita bruta anual de R\$ 1.049.799,74 e a folha de pagamento total de R\$ 113.708,91, é possível verificar que o Lucro Presumido é vantajoso em todas as comparações, pois é benéfico para o resultado econômico da empresa. Caso ela tivesse optado pelo Simples Nacional no ano de 2016, teria gastado R\$ 23.273,95 a mais em tributos, ou seja, um aumento de, aproximadamente, 12,89%.

Como a relação da receita bruta e da folha de pagamento, em todos os meses, é inferior a 28%, a empresa seria tributada na forma do novo Anexo V, incluído pela LC nº 155/2016. Essa modificação reduziria o total de SN a pagar, entretanto ainda seria mais interessante a utilização do LP, pois, mesmo com a redução, a empresa ainda gastaria R\$ 13.811,37 a mais em tributos, o que representa um aumento de, aproximadamente, 7,65%.

Todavia, caso a relação entre a folha de pagamento e a receita bruta fosse maior ou igual a 28%, a empresa passaria a ser tributada na forma do novo Anexo III, o que reduziria consideravelmente a carga tributária. Mantendo a receita bruta dos meses de 2016 e aumentando a folha de pagamento mensal para atingir uma relação de 28%, o que também aumentaria os encargos trabalhistas a serem pagos pelo Lucro Presumido, o seguinte resultado é obtido:

Tabela 14 – Simulação considerando a relação entre folha de salários e a receita bruta mensal igual a 28%

Regimes Tributários	Valor total a pagar para 2016
Lucro Presumido	228.845,67
Simples Nacional (Anexo III com vigência para 2018)	125.975,39

Fonte: elaborado pelo autor (2017).

Dessa forma, é evidente a vantagem do Simples Nacional caso a empresa fosse tributada na forma do Anexo III, o que geraria um desconto de R\$ 102.870,28, aproximadamente, 44,95%.

Entretanto, se for mantida a mesma média de receita bruta e da folha de pagamento baseadas no resultado real da empresa, ainda será mais vantajoso para o resultado econômico, a empresa optar, para a utilização em 2018, pelo Lucro Presumido como regime tributário, mesmo com as mudanças incluídas no Simples Nacional.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O desenvolvimento deste estudo sobre os regimes tributários e como eles afetam o resultado econômico de uma clínica de saúde de pequeno porte apresenta considerações interessantes. Para a realização da análise, foram utilizados somente o Simples Nacional e Lucro Presumido dado que a empresa estudada é de pequeno porte, e tais empresas, normalmente, optam por um desses dois regimes.

Posto isto, verificou-se que, para o ano de 2016, mesmo que se utilizasse a vigência atual ou fosse realizada uma simulação com as alterações que entrarão em vigor em 2018, o impacto do regime tributário no resultado da empresa seria menor se ela optasse pelo Lucro Presumido. Isso demonstra que, mesmo que o Simples Nacional seja um sistema simplificado e favorecido para microempresas e empresas de pequeno porte, ele não é o mais interessante para o resultado das empresas neste caso.

Entretanto, é notório que, na simulação com a legislação que passará a vigorar em 2018, houve uma redução no SN a pagar, porém não o suficiente para ser mais proveitoso à empresa. Além disso, continuando a simulação, caso a relação da receita bruta e da folha de pagamento fosse de 28% ou superior, a empresa estudada seria tributada pela forma de outro anexo, o que traria uma vantagem financeira sobre o Lucro Presumido. Ou seja, em todos os casos, o Lucro Presumido é o que menos impacta o resultado da empresa, exceto se, a partir de 2018, a empresa passar a ter uma folha de pagamento de, pelo menos, 28% sobre a receita bruta, fazendo com que o Simples Nacional passe a ser o mais vantajoso.

Dado isto, foi possível detectar que o SN é, na verdade, um sistema complexo. Na vigência atual já possui seis anexos, cada um com atividades diferentes atribuídas a eles, suas respectivas alíquotas e peculiaridades. Com as mudanças trazidas pela LC nº 155/2016, que entrará em vigor em 2018, esse número reduzirá para cinco, porém a complexidade aumentará, dada a adição da alíquota efetiva, que deixará o cálculo dos tributos a pagar mais complicado, e o fato de que, para certas atividades, o anexo variará de acordo com a relação da folha de salários e da receita bruta. Com essas inclusões, o Simples Nacional ficará ainda

mais complexo, fazendo com que acabe se afastando do seu objetivo de ser um sistema simplificado.

Nesse contexto, os dados levantados apresentam um aumento na complexidade do Simples Nacional e a importância de um planejamento tributário adequado que aponte o regime mais benéfico para o resultado da empresa.

Concluindo, esta pesquisa permite análises que consideram microempresas e empresas de pequeno porte que atuam em outras atividades, levando a utilizações de outros anexos da LC nº 123/2006 e demonstrando, ainda mais, as mudanças trazidas pela LC nº 155/2016 ao Simples Nacional.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 9. ed. São Paulo: Método Ltda., 2015.

BRASIL. Presidência da República. **Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso: 04 mar. 2017

_____. Presidência da República. **Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999a**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso: 29 mai. 2016.

_____. Presidência da República. **Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999b**. Aprova o Regulamento da Previdência Social e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3048.htm>. Acesso: 29 mai. 2016.

_____. Presidência da República. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003a**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 17 jun. 2016.

_____. Presidência da República. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 06 mai. 2016.

_____. Presidência da República. **Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016a**. Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, para reorganizar e simplificar a metodologia de apuração do imposto devido por optantes pelo Simples Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 24 nov. 2016.

_____. Presidência da República. **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm>. Acesso: 17 jun. 2016.

_____. Presidência da República. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acesso: 17 jun. 2016.

_____. Presidência da República. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm> Acesso: 29 mai. 2016.

_____. Presidência da República. **Lei nº 10.666, de 8 de maio de 2003b**. Dispõe sobre a concessão da aposentadoria especial ao cooperado de cooperativa de trabalho ou de produção e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.666.htm>. Acesso: 18 jun. 2016.

_____. Ministério da Fazenda. Receita Federal. **Lucro Presumido, 2016b**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2000/orientacoes/lucropresumido.htm#conceito>>. Acesso em: 07 mai. 2016.

_____. Ministério da Fazenda. Receita Federal. **PIS/Pasep e COFINS, 2016c**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/PisPasepCofins/RegIncidencia.htm>>. Acesso em: 16 jun. 2016.

_____. Secretário da Receita Federal do Brasil. **IN SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004**. Dispõe sobre a apuração e o pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15288>>. Acesso: 16 jun. 2016.

CAMPOS, Mário Hermes Soares. **O “Simples Nacional” como imposto único incidente sobre a renda e consumo das microempresas e empresas de pequeno porte no Brasil**. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito Empresarial), Curso de Pós-Graduação em Direito Empresarial, Faculdade de Direito Milton Campos, Faculdade Milton Campos, Nova Lima/MG, 2009. Disponível em: <<http://www.mcampos.br/u/201503/mariohermesosimplesnacionalcomoimpostounicosobrerendaconsumomicroempresasempresaspequenaportebrazil.pdf>>. Acesso em: 29 mai. 2016.

COMITÊ GESTOR DO SIMPLES NACIONAL (CGSN). Ministério da Fazenda. **Portal do Simples Nacional**, 2016. Disponível em: <<https://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Perguntas/Perguntas.aspx>>. Acesso em: 07 mai. 2016.

LIMA, Márcia Maria Silva; VASCONCELOS, Avelar Cansanção de; SANTOS, Fernando Antônio Luís dos. Simples Nacional: Um estudo de caso sobre os efeitos tributários desta sistemática na arrecadação do ICMS no estado de Alagoas entre os anos de 2007 a 2010.

ReCont: Registro Contábil, Alagoas, v. 2, n. 1, p. 23–40, jan./abr., 2011. Disponível em: <<http://www.seer.ufal.br/index.php/registrocontabil/article/view/267>>. Acesso em: 29 mai. 2016.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Fundamentos de Direito da seguridade social**. 6. ed São Paulo: Atlas, 2005.

PINTO, João Roberto Domingues. **Imposto de Renda, Contribuições Administradas pela Secretaria da Receita Federal e Sistema Simples**. 21. ed. Brasília/DF: Conselho Federal de Contabilidade, 2013.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.